

М.В. Рета, к.е.н, доцент каф. ЕА і О НТУ «ХПІ»

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Запаси, як складова частина обігових коштів підприємства та основний елемент собівартості його продукції, мають вирішальне значення для ефективної роботи підприємства. Питанням організації бухгалтерського обліку виробничих запасів присвячено наукові праці таких вітчизняних вчених як Ю. В. Бакун, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, З.В. Задорожний, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.І. Лишиленко, Л.В. Нападовська, І.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чебанова, В.О. Шевчук та інші. Дослідженню питань обліку та контролю виробничих запасів підприємств у своїх працях приділяли увагу і зарубіжні вчені: Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт, Р. Ентоні, Дж. Ріс, В.А. Єрофєєва, В.С. Левін, Л.В. Ліберман, В.А. Луговий, А.Ш. Маргуліс, Д. Міддлтон, В.Д. Новодворський, І.А. Розенберг, Л.З. Сорина, В.П. Суйц, А.П. Чечета та інші. Проте ці роботи спрямовані на висвітлення питань загальної методології та методики бухгалтерського обліку виробничих запасів, принципів організації їх обліку, методам списання запасів у виробництво. У той же час, бракує досліджень спрямованих на вирішення поточних питань гармонізації бухгалтерського і податкового обліку, гармонізації національних і міжнародних стандартів, відображення особливостей обліку виробничих запасів у різних галузях економіки з урахуванням особливостей здійснення саме зовнішньоекономічних операцій.

У той же час, економіка нашої країни виступає частиною світового господарства: за даними Держкомстату в 2011 р. Україна здійснювала зовнішньоекономічну діяльність (ЗЕД) з 292 країнами світу. Протягом 2009-2011рр. спостерігається збільшення обсягів експорту-імпорту в державі (рис.1).

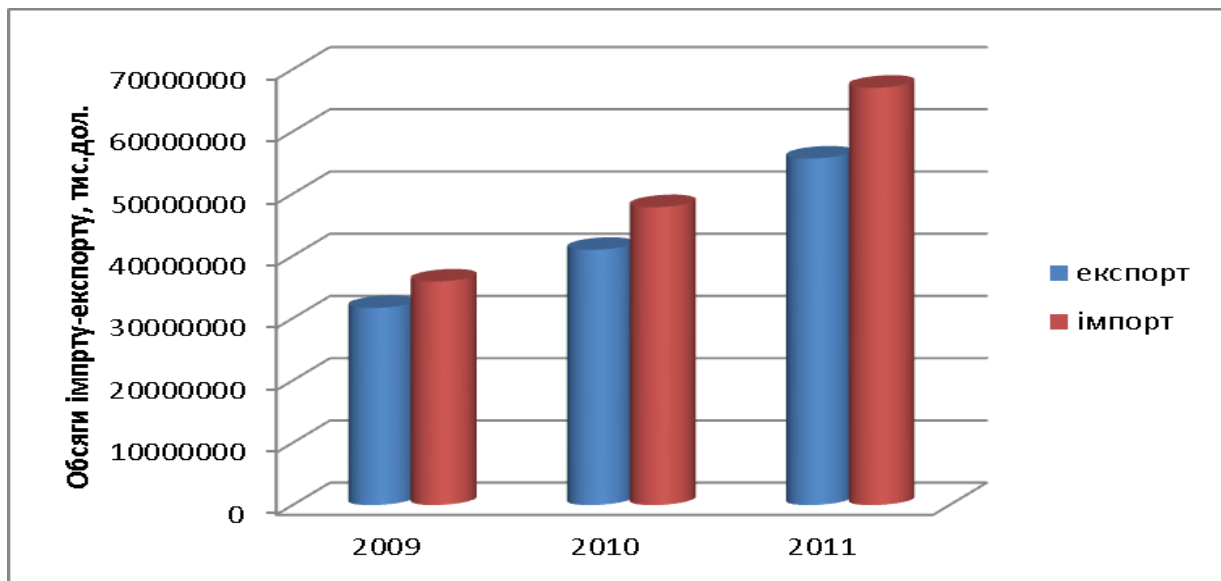


Рис. 1. Обсяги експорту-імпорту за січень – жовтень 2009-2011 рр.¹

Отже, значна кількість вітчизняних підприємств, виходить на світові ринки здійснюючи зовнішньоекономічні операції з метою економічного зростання, підвищення рівня виробництва, удосконалення технологій та насичення ринків інноваційними товарами, тобто ЗЕД є способом утвердження українських виробників за кордоном, сприяє підвищенню якості продукції.

У той же час зміни податкового законодавства негативно впливають на формування єдиного підходу до обліку валютних операцій в сучасних умовах господарювання. Зокрема, потребують досліджень питання обліку виробничих запасів придбаних за іноземну валюту.

Підходи до відображення у бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій постійно змінюються залежно від рівня розвитку економіки країни, політичної ситуації, нормативно-правової бази, еволюції бухгалтерського обліку, як наукової дисципліни. Теоретичні дослідження проблем обліку валютних операцій за часів колишнього СРСР, коли зовнішньоекономічна діяльність була досить обмеженою, майже повністю відсутності. Зміна політичної ситуації та ринкова економіка надали зовнішньоекономічній діяльності важливого значення на макро- й мікрорівні.

¹ <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Питання удосконалення системи бухгалтерського обліку валютних операцій розглядали у своїх роботах такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Кузьмінський, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Ю.Д. Чацкис, В.О. Шевчук; зарубіжні дослідники О.М. Андросов, В.П. Астахов, А.П. Бархатов, Дж. Блейк, Ж.Г. Леонтьєва, Б. Нідлз, П.Я. Папковська, Я.В. Соколов, Н.Т. Шалашова. У цих працях висвітлені різні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку, оцінки статей, виражених в іноземній валюті, обліку курсових різниць.

Це створює об'єктивні передумови для удосконалення окремих аспектів бухгалтерського обліку запасів придбаних за іноземну валюту у напрямку формування інструментів для відображення впливу зміни курсу на вартість запасів (рис. 2)..

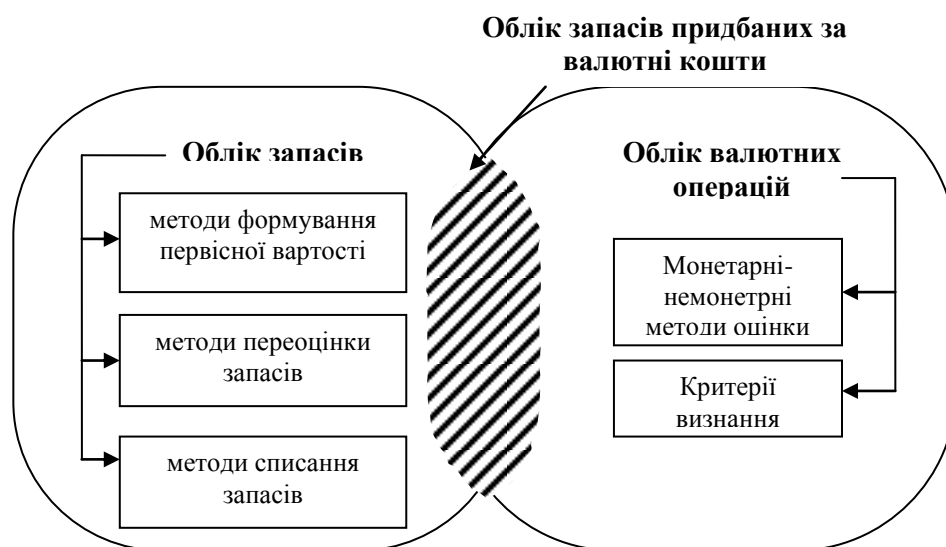


Рис. 2 Місце обліку запасів придбаних за іноземну валюту в загальному обліку підприємства (складено автором)

Дослідження цього питання містить ряд ключових положень: 1) визначення терміну «запаси»; 2) визначення витрат, які формують первісну вартість запасів, придбаних суб'єктами ЗЕД за іноземну валюту; 3) переоцінка запасів придбаних за іноземну валюту; В Україні визначення терміна «запаси»

наведено у П(С)БО 9 «Запаси»², відповідно до п.4 «запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»³ активи - це ресурси, контрольовані підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Вектор реформування бухгалтерського обліку спрямований до наближення бухгалтерського обліку до міжнародних принципів та правил з урахуванням національних особливостей. Отже, відповідно до міжнародних стандартів МСФЗ 2 «Запаси» (International Accounting Standard 2 «Inventories»)⁴ визначено, що запаси – це активи, призначені для продажу в ході нормальної діяльності; або перебувають у процесі виробництва для такого продажу; перебувають у вигляді сировини або матеріалів, що споживаються у виробничому процесі, чи під час надання послуг. Якщо діяльність компанії належить до сфери послуг, запаси включають витрати на послуги, прибуток від надання яких ще не визнано (тобто незавершена діяльність аудиторів, архітекторів, юристів). Тобто згідно з МСФЗ 2 під запасами розуміють активи, призначені для використання у ході звичайної господарської діяльності в процесі виробництва і продажу, чи у формі матеріалів для споживання під час надання послуг.

Порівнявши визначення терміна «запаси», наведені в МСФЗ2 та П(С)БО9, можна стверджувати: і за міжнародними, і за вітчизняними стандартами термін «запаси» має аналогічний зміст. Водночас П(С)БО 9 містить більшу, порівняно з МСФЗ 2, деталізацію порядку розподілення транспортно-заготівельних

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» // Електронний ресурс: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>

³ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Електронний ресурс: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

⁴ Стандарти МСБО і МСФО // Електронний ресурс: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92

витрат, а МСФЗ взагалі не має таких рекомендацій, а пропонується включення цих витрат до первісної собівартості запасів. П(С)БО 9, на відміну від МСФЗ 2, містить визначення одиниці бухгалтерського обліку запасів – це найменування або однорідна група запасів, в МСФЗ це питання окремо не виділяється.

У П(С)БО 9 наведено перелік запасів за видами; у МСФЗ такий перелік відсутній. П(С)БО 9 містить чіткий критерій віднесення запасів до активів: вірогідність отримання економічного зиску та достовірне визначення їх вартості, у МСФЗ такого критерію не запропоновано. Проте, наприклад, сферу, до якої МСФЗ не застосовується, у цьому стандарті окреслено чітко на відміну від П(С)БО 9.

Але можна зазначити, що національні і міжнародні стандарти мають такий спільний недолік, як узагальнений характер, відсутність детальних інтерпретацій та прикладів використання у конкретних ситуаціях або окремих галузях народного господарства.

Надходження виробничих запасів на підприємство може відбуватися різними шляхами (отримання за плату, безоплатне отримання або отримання в якості внеску до статутного капіталу, виготовлені власними силами) в залежності від цього формується їх первісна вартість.

Відповідно до П(С)БО вартість виробничих запасів отриманих за плату від іноземного контрагента складається з елементів зображених на рис. 3.

Згідно з системою GAAP до собівартості виробничих запасів необхідно включати тільки ті види витрат, які покупець вважає складовими вартості товарів на момент його придбання. У Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, а у разі неможливості встановлення таких цін – за цінами на аналогічні товарно-матеріальні цінності. У Португалії, Іспанії запаси оцінюються за ціною придбання або витратами на виготовлення. У Німеччині, Люксембурзі, Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – або за собівартістю або ринковою вартістю.

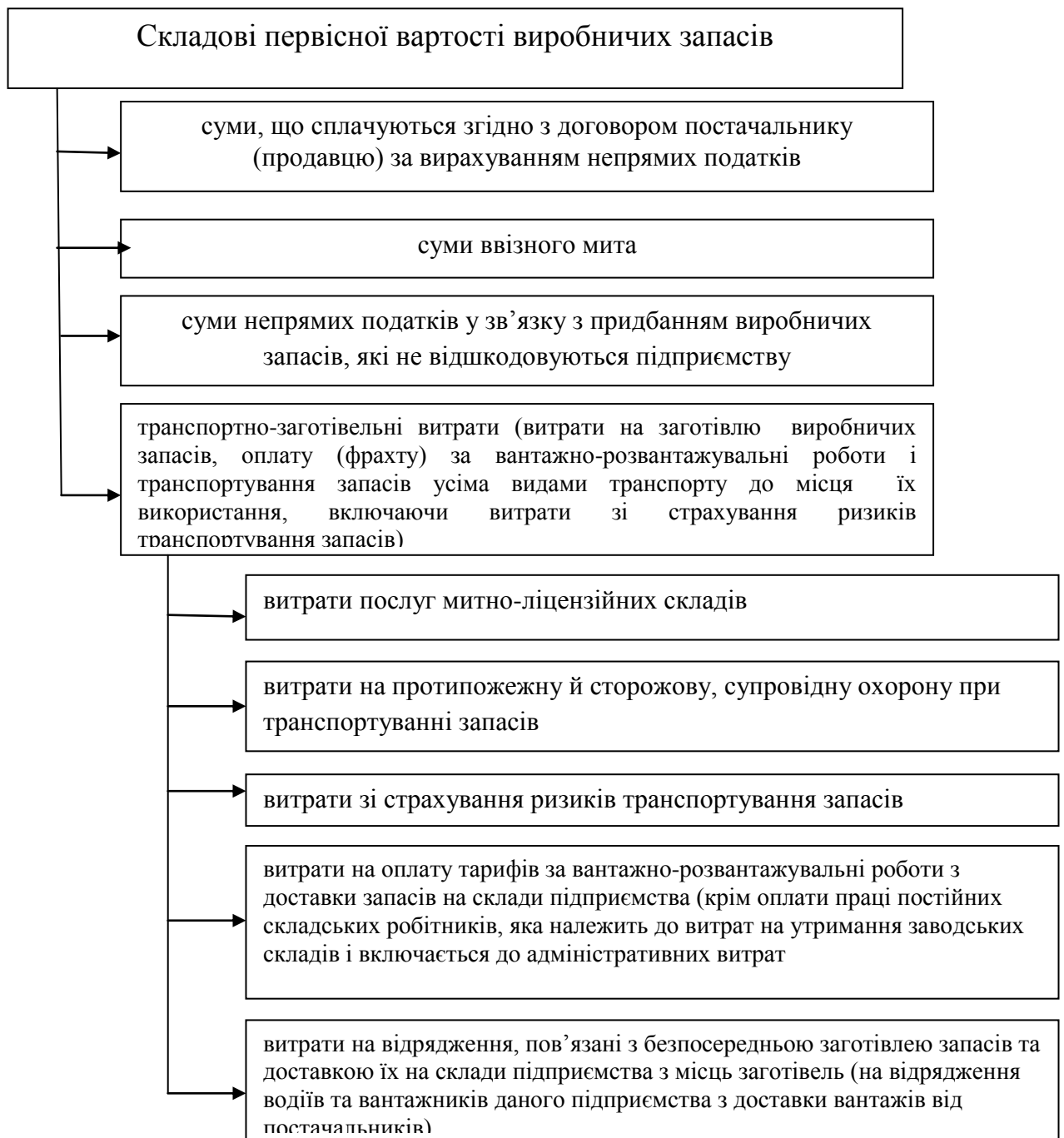


Рис. 3. Складові первісної вартості виробничих запасів (узагальнення на основі⁵)

У Швейцарії та Італії запаси оцінюються також за найменшою з двох величин – за первісною вартістю або чистою вартістю можливої реалізації⁶. Відповідно до П(С)БО 9 запаси оприбутковуються за первісною вартістю, а на

⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» // Електронний ресурс: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>

⁶ Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3-13

дату балансу відображаються за найменшою з двох оцінок – або за первісною вартістю, або за чистою вартістю реалізації. За міжнародними стандартами, зокрема, відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» вести облік нематеріальних активів і зобов'язань в іноземній валюті необхідно за історичною собівартістю⁷.

Виробничі запаси суб'єктів ЗЕД, які імпортовані ними для власного споживання чи подальшого перепродажу, мають свої особливості пов'язані із застосуванням у розрахунках іноземної валюти. Відповідно до принципів бухгалтерського обліку виробничі запаси, які увезені на територію України представляють собою немонетарну статтю за якою не відбувається зміни вартості в залежності від коливання валютного курсу, тобто не проводять розрахунок курсових різниць. Проте, упродовж діяльності підприємства постійно відбуваються коливання валютних курсів, в наслідок чого запаси підприємства не псуються, але потребують переоцінки саме з причини зміни курсу. Якщо не відбувається така переоцінка, то запаси списуються у виробництво і включаються у собівартість продукції не за реальною вартістю.

Отже виникає необхідність оцінки запасів суб'єктів ЗЕД у зв'язку із зміною валютного курсу. Метою оцінки активів – є встановлення фінансової рівноваги у структурі господарських засобів підприємства та джерел їх утворення⁸ Отже підхід до оцінки виробничих має базуватися на єдиних принципах і підходах до оцінки активів з урахуванням цілей проведення такої оцінки.

Під терміном «переоцінка запасів» розуміють зміну їх облікової вартості як у бік збільшення (дооцінка), так і в бік зменшення (уцінка). Відповідно до чинних нормативних актів, переоцінка запасів здійснюється: 1) на дату

⁷ Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006.- 256 с.

⁸ Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3-13

складання балансу; 2) протягом звітної періоду. Причини проведення переоцінки регламентуються ⁹ і їх можливо узагальнити у наступній таблиці 1.

Таблиця 1 - Причини проведення переоцінки запасів підприємства

Переоцінка на дату складання балансу відповідно до п. 24-28 П(С)БО 9	Переоцінка протягом звітної періоду відповідно до п. 1-2 Порядку № 149
1) запаси, обліковою вартістю яких є ціна реалізації (а згідно з ПБО 9, до таких запасів належать товари, які перебувають у роздрібній торговельній мережі), можуть переоцінюватися у зв'язку зі зменшенням ціни їх реалізації, псуванням, застаріванням та іншими випадками втрати первинно очікуваних економічних вигод;	Проводиться уцінка окремих видів запасів, наприклад, товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення, що залежалися (не мають збуту понад 3 місяці) і не мають попиту в споживачів, так і товарів та продукції, які частково втратили свою первісну вартість, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що понад три місяці не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки відсутній попит на неї на внутрішньому і зовнішньому ринках.
2) запаси, обліковою вартістю яких є первинна вартість (тобто всі інші, крім товарів у роздріб), можуть переоцінюватися виключно у разі псування, застаріння та інших випадках, коли втрачаються первинно очікувані економічні вигоди, оскільки зміна цін реалізації на такі запаси впливатиме на фінансові результати під час їх реалізації, а не на дату складання балансу.	

Одним з варіантів, які пропонуються для вирішення проблеми постійного коливання валютних курсів ¹⁰, в умовах, коли спостерігається різка девальвація або зниження вартості валюти можливе включення до вартості запасів курсових різниць і відображення в обліку наступним проведенням:

Дт 20 «Виробничі запаси» Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Також, нормативними актами передбачено дооцінку виробничих запасів, яка проводиться у випадках:

1) зміни цін на виробничі запаси і товари при одержанні запасів від постачальників за новими, більш високими цінами (на підставі рахунків-фактур) незалежно від дати складання балансу або початку місяця;

⁹ Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затверджене спільним наказом Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. №149/300 // Електронний ресурс: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0921-99>

¹⁰ Горицька Н. Учёт запасов по МСФО / Н. Горицька // Финансовый директор. – 2007. – № 1. – С. 74-79.

2) наявності документального підтвердження постачальника про нову ціну на аналогічні запаси.

Проте, механізму дооцінки, який би було закріплено у нормативних документах чи окремих галузевих стандартах, не існує. Отже, можна запропонувати визнавати суму дооцінки, яка визначається з використанням коефіцієнта перерахунку курсу, іншим операційним доходом і відображати у бухгалтерському обліку такою кореспонденцією рахунків:

Дт 20 «Виробничі запаси» Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Але при цьому виникає питання щодо визначення середнього курсу на міжбанківському валютному ринку. Можна зробити висновок, що відпуск імпортованих запасів у виробництво може здійснюватись виключно в банківський день, тому що середнього міжбанківського курсу, встановленого на день відпуску у виробництво, не буде з причини не проведення торгів на міжбанку. Як вихід із цієї ситуації можна запропонувати використовувати курс валюти на міжбанківському ринку на останній день торгів до дати відпуску імпортованої сировини у виробництво. Це питання досить дискусійне і його однозначне вирішення можливе виключно у випадку чіткого визначення поняття «середній курс на міжбанківському валютному ринку» і уточнення регламентації його використання при визначенні ціни одиниці імпортованої сировини, матеріалу чи товару.

Уцінка запасів, може здійснюватися упродовж звітної періоду в порядку, встановленому Наказом №149¹¹. У бухгалтерському обліку уцінка запасів буде відображатися у складі витрат звітної періоду наступним проведенням:

Дт 946 «Втрати від знецінення запасів»

Кт 20 «Виробничі запаси»

На нашу думку, стосовно списання знецінених запасів існує необхідність у створенні відповідних резервів під знецінення виробничих запасів. В бухгалтерському обліку формування резерву пояснюється досить раціональною

¹¹ Бакун Ю. Особливості проведення переоцінки запасів відповідно до П(С)БО / Ю.Бакун // Електронний ресурс: <http://www.dtki.com.ua/debet/ukr/2000/48/48pr2.html>

метою – не допустити зниження прибутку в майбутньому. В цілому вимога створення резерву виходить з принципу обачності – необхідності уникнення завищеної оцінки активів. Сума резервів під знецінення запасів складає величину різниці між фактичною собівартістю запасів та їх поточною ринковою вартістю. Якщо з’явилися умови передбачити, що ринкова вартість певної групи запасів на момент їх остаточного списання у виробництво буде знижено, то на суму можливих втрат від зниження створюється резерв, який в подальшому станом на кожну звітну дату корегують залежно від стану запасів і вартості аналогічних запасів на ринку. Для того, щоб ліквідувати такий недолік можливо запропонувати формування резерву під знецінення виробничих запасів з використанням рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Для ведення аналітичного обліку такого резерву пропонуємо вести субрахунок 391 «Витрати майбутніх періодів від знецінення виробничих запасів». Наприклад, у відповідності до МСФЗ (зокрема, у МСФЗ 37 «Оціночні резерви, умовні зобов’язання та умовні активи»¹²) передбачено формування резерву під знецінення запасів. Окремий національний стандарт, який присвячено питанням створення резервів у вітчизняній нормативно-правовій базі, на сьогоднішній день, відсутній. Існуючі вітчизняні стандарти не містять таких специфічних положень: відповідно до ст. 14 П(С)БО 9 понаднормові витрати і нестачі запасів зараховуються до складу витрат того звітного періоду, у якому їх було виявлено. Таким чином, нестачі і витрати – це прямі збитки, а тому їх було б логічніше списувати за рахунок коштів відповідних резервів, нерозподіленого прибутку минулих періодів або шляхом рівномірного списання за рахунок прибутку, отриманого у поточному році, як це передбачено у МСБО 37, тому це потребує доопрацювання та внесення певних змін у національні стандарти.

У Плані рахунків не передбачено окремого рахунку, на якому можна формувати резерв під знецінення виробничих запасів, хоча, наприклад, для

¹² Стандарти МСБО і МСФО // Електронний ресурс:
http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92

простроченої дебіторської заборгованості передбачено формування резерву на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів», і його сума вираховується із загальної суми балансу. Для виробничих запасів такого механізму непередбачено, що з одного боку пояснюється бажанням не допустити безконтрольного списання витрат та зниження суми активів підприємства, але з іншого боку – такий підхід не дає можливості підприємству формувати «запас міцності».

Проблему коливання валютних курсів, на нашу думку, намагалися врахувати під час розробки Податкового кодексу (ПКУ)¹³. Так, відповідно до п. 153.1.2 ПКУ зазначено, що за імпортом, коли перша подія ввезення, перерахунок у національну валюту відбувається за курсом на дату визнання витрат, а це не дата оприбуткування (тобто дата оформлення ВМД), а дата реалізації (або використання) товару отриманого за імпортом. Таким чином, якщо імпортований товар продано (або використано) через рік після придбання, то витрати мають бути списані за курсом на дату реалізації (використання) такого товару (запасу). Але на практиці реалізація такого підходу для виробників, що використовують імпортовані виробничі запаси є досить складною: відстежити для кожної імпортованої складової дату її реалізації в готовій продукції та за нею визначити курс НБУ є досить складною і економічно недоцільною задачею. Наглядно цей приклад розглянуто в роботі Н. Білової та Н. Яновської¹⁴, які зазначають: якщо протягом значного періоду не відбувається погашення кредиторської заборгованості, а курс змінюється, то є ймовірність задвоєння витрат (при списанні виробничих запасів за новим курсом до собівартості продукції та відображення цих же витрат в наслідок перерахунку курсових різниць). таких підходів в обліку

Таким чином, можливо відзначити, що на сьогоднішній день запроваджено не достатньо ефективних механізмів обліку запасів суб'єктів ЗЕД, які б дозволяли врахувати зміни валютних курсів та мінімізувати їх плив

¹³ Податковий кодекс України // Електронний ресурс: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

¹⁴ Білова Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій / Н. Білова, Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – №41 (1434). – С. 23-38.

на результати діяльності підприємства. У той же час, як зауважує С. Голов¹⁵, бухгалтерський облік вже не може бути виключно одноцільовим і надавати ретроспективну інформацію для складання фінансової звітності. Бухгалтерський облік сьогодення має стати ефективним інструментом стратегічного управління завдяки формуванню у його системі своєчасної, об'єктивної, достовірної інформації не тільки ретроспективного, але й перспективного характеру. Враховуючи те, що витрати підприємства на запаси входять до складу собівартості продукції і, відповідно, впливають на розмір його прибутку, створення відповідних підходів до їх обліку дозволить підвищити управлінські функції бухгалтерського обліку підприємств суб'єктів ЗЕД.

¹⁵ Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3-13